

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Ri in der Beschwerdesache adresse, vertreten durch Aucon Wtrhd GmbH Steuerberatungsges, Lainzer Straße 16 Tür 1, 1130 Wien, über die Beschwerde vom 30.04.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 31.03.2014, betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Mai/2013 und Juni/2013, die gemäß § 253 BAO gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 13.05.2015 gerichtet gilt, zu Recht erkannt:

Der Umsatzsteuerbescheid 2013 wird abgeändert.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 wird in Höhe von 184.717,69 € festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 28.06.2010 von Ing. L W (75% Gesellschafter) und seiner Lebensgefährtin Mag. L P (25% Gesellschafterin-Geschäftsführerin) gegründet.

Gegenstand des Unternehmens ist der Warengroßhandel, sein Standort wurde am 31.12.2013 von adresse, nach adresse1, 1230 Wien verlegt.

Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuer für die Monate 5/2013 bis 7/2013 ist zu entnehmen, dass die beschwerdeführende GmbH Fertigungsaufträge für Werkzeuge und Gussformen und Lohnfertigungen von mechanischen Werkstücken von Kunden übernimmt und diese Aufträge an osteuropäische Werkzeugbauunternehmen weitergibt.

Die produzierte Ware wird von Herrn Ing. L überwiegend persönlich beim Hersteller abgeholt und zu seinen Kunden transportiert. Die Geschäftstätigkeit der beschwerdeführenden GmbH wurde bis zu ihrer Gründung im Jahr 2010 von Ing. L als Einzelunternehmen betrieben.

Bis zum 03.01.2014 wäre der Ort der Geschäftsleitung am Sitz des Unternehmens im 12. Wiener Gemeindebezirk gewesen. An dieser Anschrift habe sich auch die Privatwohnung der beiden Gesellschafter der beschwerdeführenden GmbH befunden. Laut Angaben der steuerlichen Vertretung habe die beschwerdeführende GmbH hier lediglich die Garagenmiete und keine weiteren Kosten für Büroräumlichkeiten getragen.

Mit 03.01.2014 sei sodann der Unternehmenssitz an die Adresse des Reihenhauses im 23. Wiener Gemeindebezirk verlegt worden.

Die Gesamtfläche des Reihenhauses laut Kaufvertrag betrage 294,36 m²

Die beschwerdeführende GmbH nutze den Keller (39,05 m²), ein Zimmer des Obergeschoßes 1 mit einer Nutzfläche von 20,58 m² sowie die Hälfte des Ganges (2,89 m²) und des WC (0,61 m²) und ein Besprechungszimmer (32,09 m²) samt Dachterrasse (18,85 m²) im Obergeschoß 2 betrieblich. Insgesamt würden daher nach Ansicht der beschwerdeführenden GmbH 113,46 m² des Reihenhauses unternehmerisch verwendet werden.

Die übrige Wohnnutzfläche des Reihenhauses, nämlich im Erdgeschoß 45,79 m², im ersten Obergeschoß 26,03 m² und im zweiten Obergeschoß 50,94 m² würden von der Bf. an ihre beiden Gesellschafter zu fremdüblichen Bedingungen vermietet werden.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2013 machte die beschwerdeführende GmbH aus dem Ankauf des Reihenhauses 71.065,96 € Vorsteuern gelten. Der Nettokaufpreis des Hauses hat laut der am 20.06.2013 gelegten Rechnung 355.329,82 € betragen. Darüberhinaus wurden Vorsteuern aus dem Erwerb eines Kfz Abstellplatzes in Höhe von 2.580,04 € geltend gemacht, die von der belangten Behörde anerkannt wurden und daher nicht strittig sind.

In der UVA Mai 2013 wurden außerdem im Zusammenhang mit dem Ankauf des Reihenhauses noch weitere Vorsteuern aus Rechtsanwalts- und Notarskosten iHv € 710,76 € beantragt (vgl. S 20 des Berichtes), sodass sich daraus ein Gesamtbetrag der geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 74.356,76 € errechnete.

Die beschwerdeführende GmbH habe mit Mietvertrag vom 26.10.2013 beginnend mit dem 01.11.2013 zunächst eine Wohnnutzfläche des genannten Reihenhauses im Ausmaß der oben dargestellten 67,37 m² an die beiden Gesellschafter vermietet. Vereinbart wurde ein Mietzins inklusive Heiz- und Warmwasserkosten in Höhe von 336,36 € netto. Zusätzlich wären Betriebskosten iHv € 271,82 netto, also insgesamt € 669,00 brutto vereinbart worden.

Der Mietvertrag enthielte nach den Ausführungen des Prüfers zwar keine Beschreibung, wie sich die vermietete Wohnnutzfläche zusammensetzte, jedoch einen Verweis auf eine Beilage, mit welcher der Plan des Reihenhauses gemeint war.

Der Punkt 4 des Mietvertrages regelt, dass anteilige Heiz- und Warmwasserkosten Teil des Mietzinses sind; Im Punkt 13 wird das Betreten des Mietgegenstandes durch den Vermieter nach Vertragsbeendigung, um die Einhaltung der Vertragspflichten des Mieters zu überwachen oder bei Gefahr in Verzug festgelegt.

Im Mietvertrag wird ausdrücklich festgehalten, dass mündliche Nebenabreden nicht bestünden und dass jede Änderung oder Ergänzung des Vertrages der Schriftlichkeit bedürfe. Der Mietvertrag wurde seitens des Vermieters von der Geschäftsführerin Frau Mag. L und seitens der Mieter von Ing. W L (Gesellschafter) und von Mag. L (Gesellschafter-Geschäftsführerin) unterzeichnet.

In der Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag vom 26.11.2013 wurde festgehalten, dass sich die vermietete Fläche auf 77,84 m² und das monatliche Mietentgelt auf brutto € 848,69 und Betriebskosten in Höhe von € 299,00, also insgesamt € 1.147,69 erhöhe. Weiters wird festgehalten, dass es sich dabei um eine notwendige steuerrechtliche Maßnahme handle, die keinen zivilrechtlichen Hintergrund habe.

Der Prüfer hielt in diesem Zusammenhang fest, dass in der Zusatzvereinbarung jeglicher Hinweis darauf fehlte, welche Fläche von der Erhöhung betroffen sei. Die Erhöhung des Mietzinses um mehr als das Doppelte sowie die Erhöhung des Betriebskostenpauschales wären nicht genauer erläutert worden.

Unterzeichnet wurde die Zusatzvereinbarung durch die Mieter, Mag. L und Ing. L, seitens des Vermieters fehlt die Unterschrift.

Der Prüfer kam vor dem Hintergrund dieser Ausführungen zu dem Schluss, dass die Anschaffung des Reihenhauses durch die Bf. tatsächlich der privaten Wohnversorgung der beiden Gesellschafter gedient habe. Aus diesem Grund wären die geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus den Anschaffungskosten nur für den betrieblich genutzten Teil iHv 33,33% zu gewähren gewesen. Demgegenüber sei die Zurverfügungstellung der restlichen Wohnnutzfläche im Ausmaß von 119,26 m² als nicht unternehmerisch festgestellt worden. Bei dieser Berechnung berücksichtigte der Prüfer die in nachfolgender Tabelle dargestellte Benützung des Gangs und des WC im ersten Obergeschoß nicht.

Keller	m ² /privat	m ² /betrieblich
Keller1		36,54

Keller2		2,51
EG		
Wohnbereich	30,30	
WC	1,36	
Ankleide	1,85	
Vorraum Küche	12,28	
OG 1		
Zimmer /Büro		20,58
Schrankraum	4,25	
Zimmer/Schlafzimmer	10,55	
Gang*	(2,89)	(2,89)
WC*	(0,61)	(0,61)
Bad	7,73	
OG 2		
Zimmer 4	32,09	
Dachterrasse	18,85	
Nutzung insgesamt	119,26	59,63
Prozent	66,67%	33,33%

(* Vom Prüfer weder als betrieblich noch als privat eingestuft)

Das Finanzamt erließ auf Basis der Prüfungsfeststellungen zunächst die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für 05/2013 und 06/2013.

Am 13.05.2013 erging der verfahrensgegenständliche Umsatzsteuerbescheid, in welchem die belangte Behörde ausführte, dass abweichend von den beantragten Vorsteuern in Höhe von 74.356,76 € der vom Prüfer festgestellte betrieblich genutzte Anteil des Reihenhauses in Bezug auf seine Gesamtfläche im Ausmaß von 294,36 m² neu berechnet und mit 20,26% festgesetzt wurde.

Daraus ergeben sich folgende anzuerkennende Vorsteuern:

Vorsteuer Reihenhaus	71.065,96 €
20,26% betrieblich	14.396,19 €
Vorsteuer Abstellplatz	2.580,04 €
sonstige Vorsteuer /Reihenhaus	710,76 €
20,26% betrieblich	143,98 €
Vorsteuer gesamt abzugsfähig	17.120,21 €
Vorsteuer nicht abzugsfähig	57.236,55 €

In den Begründungsausführungen des Umsatzsteuerbescheides 2013 verwies die belangte Behörde auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe anzulegen seien wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssten danach von vornherein klar sein und einem Fremdvergleich standhalten (vgl. VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122).

Leistungsbeziehungen müssten bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein. Nachträgliche Änderungen von Verträgen zwischen Angehörigen seien steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen und entsprächen nicht dem, was im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter Fremden vereinbart werde (vgl. UFS 22.6.2011, RV/0346-S 07).

Es sei nach Ansicht der belangten Behörde anzumerken, dass die Tätigkeit der Bf. der Handel mit Werkzeugen und nicht die Vermietung von Immobilien ist. Die Fremdunüblichkeit der Vorgangsweise stellte sich wie folgt dar:

Der bestehende Mietvertrag wurde durch eine Zusatzvereinbarung nachträglich mit dem Hinweis geändert, dass der ursprüngliche Mietvertrag einem Fremdvergleich nicht standhielte und es wurden sowohl vermietete Fläche als auch das Mietentgelt erhöht. Festzuhalten sei,

dass aufgrund des unterzeichneten Mietvertrages das Mietverhältnis mit 01.11.2013 begonnen habe, die Zusatzvereinbarung wurde mit 26.11.2013 unterzeichnet. Es seien laut Mietvertrag nur Teile des Gebäudes vermietet worden, Erdgeschoß und teilweise das Obergeschoß 1, eine genaue Beschreibung der vermieteten Fläche fehlte, es wären keine schriftlichen Regelungen darüber getroffen worden, wie, wann und in welcher Weise der Garten und die an die gemieteten Wohnräume angrenzende Terrasse genutzt werden dürfen, und wer den Garten in Stand hält; es seien keine schriftlichen Vereinbarungen über die gemeinsame Nutzung und Reinigung der Gebäudeteile getroffen worden.

Das Büro und das Obergeschoß 2 könne nur über die vermieteten Gebäudeteile betreten werden. Es sei nicht vereinbart worden, in welchem Verhältnis die Strom-, Wasser- oder Fernheizkosten aufgeteilt werden. Dem vorliegenden Sachverhalt sei nicht zu entnehmen, dass eigene Verbrauchszähler für die vermieteten Teile vorliegen. Es wäre undenkbar, dass bei einer Vermietung an einen fremden Dritten der Mietvertrag keine Regelungen über diese für die Nutzung wesentlichen Punkte beinhalten würde. Des Weiteren hätte ein fremder Dritter der Zusatzvereinbarung, insbesondere der nachträglichen Erhöhung des Mietzinses um mehr als das Doppelte nicht zugestimmt. Aufgrund der fremdunüblichen Gestaltung des Mietverhältnisses ist davon auszugehen, dass es sich bei der sogenannten Vermietung an die Gesellschafter nicht um eine wirtschaftliche Tätigkeit der GmbH handelte, sondern, dass die Vorteilszuwendung an die Gesellschafter im Vordergrund stünden.

A) Beschwerdeausführungen:

Die steuerliche Vertretung erhob gegen die ursprünglich ergangenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide Beschwerde, die gem. § 253 BAO als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 gerichtet gilt und brachte im Wesentlichen vor:

*"Richtig ist, dass die Bf. das Gebäude ausschließlich betrieblich nutzt. Zum einen als Geschäftssitz, von dem aus die Bf. ihre Betriebstätigkeit ausübt und zum anderen als Bestandobjekt, das zu fremdüblichen Konditionen an ihre Gesellschafter vermietet wird. Daher sind die von der Bf. geltend gemachten Vorsteuern (ohne EUST) für Mai 2013 im (lt. UVA geltend gemachten) Umfang von **3.037.02 € und für Juni 2013 von (75.016,22 €** zur Gänze anzuerkennen und mindern daher die Umsatzsteuerpflicht der Bf. im vollen Umfang.*

Tatsache ist, dass die GmbH seit ihrer Gründung bis 31.12.2013 ihre Geschäftstätigkeit an der Anschrift 1120 Wien A ausgeübt hat. Die GmbH nutzte — neben der verrechneten Garage - auch noch ein Büro, einen Abstellraum (Lager sowie teilweise das Wohnzimmer dieser Wohnung, eine Verrechnung unterblieb aber insoweit bisher.

Die Beweiswürdigung der Betriebsprüfung, dass infolge bislang unterbliebener Verrechnung nicht von einer betrieblichen Nutzung ausgegangen werden kann, ist denkunmöglich und willkürlich. Es gab keinerlei anderen Betriebsstandort der Bf., sodass schon allein deshalb der Standort A betrieblich genutzt werden musste. Infolge des Organisations- und

Buchhaltungsaufwands einer GmbH bedarf diese auch eines Büroraumes und Lagers, welcher Bedarf zunächst am Standort A gedeckt werden konnte (nämlich im Wohnzimmer, in einem eigenen Bürozimmer und einem Lager). Infolge des Geschäftsumfangs der Gesellschaft konnte der Bedarf nicht mehr sachgerecht an diesem Standort abgedeckt werden, was einer der Gründe für die Anschaffung des Standorts adresse war.

Das gesamte Reihenhause ist Betriebsvermögen und als solches anzuerkennen, somit dient das gesamte Reihenhause "betrieblichen Zwecken" und der unternehmerischen Tätigkeit der GmbH.

Die teilweise Vermietung des Reihenhauses an ihre Gesellschafter (zu „fremdüblichen“ Konditionen) entspricht diesem betrieblichen Zweck und liegt im überwiegenden Interesse der GmbH, weil infolge der steuerlichen Anforderungen an die „fremdübliche“ Mietzinshöhe eine Rendite erwirtschaftet werden kann, die beträchtlich über der auf den Finanzmärkten aktuell sonst erzielbaren Rendite (insb. Zinsen für Spareinlagen) liegt. Infolge der kurzfristigen Kündigungsmöglichkeit des Mietvertrages stellt die gänzliche „Eigennutzung“ des Reihenhauses durch die Bf. freilich eine weiterhin gegebene Nutzungsoption dar.

Tatsache ist, dass die Familie L/L das zweite Obergeschoß (inkl. Terrasse) weder gemietet hat noch tatsächlich privat nutzt. Damit verbleibt das zweite Obergeschoß (inkl. Terrasse) im eigengenutzten Betriebsvermögen der GmbH, das zumindest dem Betriebszweck der Erhaltung und Sicherung des Betriebsvermögens dient. Überdies ist der Raum als Besprechungszimmer bereits entsprechend eingerichtet und somit sinnvoll betrieblich nutzbar und mittlerweile auch bereits so genutzt wurden.

Tatsache ist zunächst, dass sich der Bezug des Reihenhauses durch die Familie L/L und sohin der Mietbeginn infolge baulicher Verzögerungen auf Jänner 2014 verzögert hat, sodass der zunächst „zu niedrig“ angegebene Mietzins nie wirksam wurde. Auch muss die Abgabenbehörde den Abgabepflichtigen zugestehen, allfällige Fehleinschätzungen hinsichtlich der „Fremdüblichkeit“ korrigieren zu dürfen.

Es ist doch einsichtig, dass für die Bestimmung eines „fremdüblichen“ Mietzinses ein gewisser Beurteilungsspielraum zugebilligt werden muss. Der ursprünglich vereinbarte Nettomietzins entsprach einer wertgesicherten Nettorendite von mehr als 2%, somit bereits mehr als die GmbH mit einer selbst langfristig gebundenen Spareinlage hätte je erwirtschaften können.

Infolge Bemängelung durch die Betriebsprüfung wurde der Nettomietzins nach weiterer Umfrage bei Experten auf nunmehr mehr als 10,00 €/m² Monat angehoben, was nunmehr einer wertgesicherten Nettorendite hinsichtlich der vermieteten Flächen von mehr als 4% entspricht.

Es war bestimmt niemals beabsichtigt, den Gesellschaftern einen fremdüblichen Vorteil zuzuwenden. Insoweit der ursprüngliche (ohnehin nie aktuell gewordene) Mietzins fremdunüblich gewesen sein sollte, berufen sich sowohl die GmbH als auch die Familie L/L auf

die (rückwirkende) Vertragsanpassung infolge gemeinschaftlichen Irrtums über die fremdübliche Höhe des Mietzinses, ausgelöst durch falsche Auskünfte von S und des befassten Steuerberaters.

Tatsache ist, dass der mit der Familie L/L vereinbarte und von dieser seit Mietbeginn, Jänner 2014 bezahlte Mietzins jedenfalls „fremdüblich“ ist. "Daher ist (auch) bezüglich der vermieteten Teilflächen des Reihenhauses eine wirtschaftliche, unternehmerische Tätigkeit der GmbH und somit der Vorsteuerabzug anzuerkennen. Insoweit hat es daher auch keine rückwirkende Vertragsänderung gegeben. Auch sind rückwirkende Vertragsänderungen, wenn sie auf der Korrektur von Irrtümern beruhen, keineswegs unüblich.

Die Familie L/L erklärte sich bereit, die mietvertragsgegenständlichen Teile des Reihenhauses auch zum von der GmbH (infolge ursprünglichen Irrtums) erhöhten Mietzins zu übernehmen. Eine Vereinbarung zum Nachteil der GmbH, die auch nur den Anschein von Zweifeln an ihrer wirtschaftlichen, unternehmerischen Tätigkeit bezüglich des gesamten Reihenhauses zu erwecken vermag liegt nicht im Geringsten vor.

Entsprechende Zutrittsregelungen sind sehr wohl vereinbart, sie stellen implizite Geschäftsgrundlage der gewählten Raumaufteilung dar und bedurften schon deshalb keiner ausdrücklichen Erwähnung. Sowohl die GmbH als auch die Familie L/L bestätigten jedoch hiermit im Wege ihres gemeinsamen Rechtsvertreters schriftlich, dass entsprechende Zutrittsregelungen zugestanden und vereinbart sind. Unabhängig davon ist angesichts des weit über der sonst derzeit erzielbaren Rendite liegenden Mietzinses von mehr als 4% (selbst bezogen auf das gesamte Reihenhaus mehr als 2%!) die unternehmerische Tätigkeit der GmbH und die unternehmerische Zweckbestimmung des gesamten Reihenhauses und somit der Vorsteuerabzug anzuerkennen.

Hinsichtlich der ebenerdigen Terrasse und des Gartens liegt ebenso Betriebsvermögen vor und steht der unternehmerische Zweck im Vordergrund. Der vereinbarte Mietzins umfasst ein (hiermit schriftlich von der beschwerdeführenden GmbH und der Familie L/L bestätigtes Mitbenützungsrecht an Garten und ebenerdiger Terrasse, denen neben der Nutzfläche kein selbständig nutzbarer Wert beigemessen werden kann. Die Behauptung der Betriebsprüfung, hinsichtlich dieser Flächen sei eine betriebliche Nutzung „undenkbar“ ist schlichtweg falsch.

Auch für eine GmbH ist der Besitz von Garten- und Terrassenflächen im Betriebsvermögen selbstverständlich gestattet. Von einer betriebswirtschaftlich völlig irrationalen und unwirtschaftlichen Luxusausstattung kann angesichts des vorliegenden Objekts nicht im Geringsten die Rede sein. Offenbar vermeint die Betriebsprüfung die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit von Investitionen der GmbH in Frage zu stellen. Einem derartigen Ansinnen steht jedoch bereits die Vereinbarung des „fremdüblichen“ Mietzinses entgegen.

Es ist auch nicht einzusehen, wieso sich die Abgabenbehörde anmaßt, die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit von - "renditeträchtig angelegten" — Investitionen zu hinterfragen. Zum zweiten Obergeschoß, das weder an die Familie L/L vermietet ist noch von dieser tatsächlich genutzt wird, wurde bereits weiter oben Stellung genommen. Das zweite Obergeschoß wurde mittlerweile auch tatsächlich bereits für Besprechungen eingerichtet und genutzt. Diesbezüglich deutete die Betriebsprüfung noch anlässlich der Besprechung der vorläufigen Feststellungen ein Einlenken und Anerkennung zugunsten der Bf. an, was offenbar nur infolge interner Vorgaben und Erwägungen, nicht aber aus rechtlichen Erwägungen, überraschenderweise nunmehr unterblieben ist. Auch hierbei hat die Abgabenbehörde willkürlich und ungerechtfertigt fiskalistisch zu Lasten des redlichen Steuerpflichtigen agiert und die nachteiligste Feststellung getroffen.

Diese steuerrechtliche Beurteilung der Betriebsprüfung ist vor dem Hintergrund des „fremdüblichen“ Mietzinses für die von der Familie L/L genutzten Teile des Reihenhauses eindeutig gesetzwidrig. Es gibt nur betrieblich genutzte Teile des Objekts, zum Teil eigengenutzte Bereiche für die Geschäftstätigkeit im Bereich Kunststofftechnik und Werkzeugbau (Handel) und zum übrigen Teil Bereiche, die fremdüblich an die Gesellschafter vermietet wurden.

Die von der Betriebsprüfung zur (teilweise) Verweigerung des Vorsteuerabzugs vorgebrachten Argumente sind unjuristische Scheinargumente, die auf einer willkürlichen Beweiswürdigung zu Lasten der beschwerdeführenden GmbH beruhen. Immerhin hat die Betriebsprüfung zutreffend festgestellt, dass die beschwerdeführende GmbH eine Geschäftstätigkeit auch abseits der Vermietung ausübt. Die von der Betriebsprüfung auf Seite 19 der Feststellungen empfohlene Fremdvermietung wäre jedenfalls nachteilig für die Bf., weil diese nur bei ihren Gesellschaftern darauf vertrauen darf, dass die Nutzung auch unter Berücksichtigung des Werterhalts des Objekts, sohin schonend erfolgt.

Aus den vorstehend genannten Überlegungen beantragt die Bf., dass dieser Beschwerde vollinhaltlich im Sinne des eingangs konkretisierten Begehrens stattgegeben werde."

Die belangte Behörde erließ am 14.09.2015 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, in welcher sie begründend ausführte, dass es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit fehlte, wenn ein Wohnhaus dem Gesellschafter nicht zum Erzielen von Einnahmen, sondern nur überlassen wird, um ihm einen Vorteil zuzuwenden. Insbesondere sei dabei die Frage zu klären, ob das Mietverhältnis einem Fremdvergleich standhält. Sie wiederholte im wesentlichen die Begründungsausführungen des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides.

Die steuerliche Vertretung der beschwerdeführende GmbH brachte am 28.09.2015 gegen die Beschwerdevorentscheidung einen Vorlageantrag ein.

Über Auftrag des Bundesfinanzgerichts, die tatsächliche betriebliche Nutzung des in Rede stehenden Reihenhauses zu erheben, stellte der Prüfer am 21.01.2019 im Zuge einer Besichtigung Folgendes fest:

Die betriebliche Nutzung des Obergeschosses 2 (50,94 m²) bestehend aus dem Zimmer 4 und der Dachterrasse sollten laut den Angaben der beschwerdeführenden GmbH für Besprechungen verwendet werden. Die meisten Besprechungen würden jedoch im Erdgeschoss, bzw. im Wohnzimmer abgehalten werden. Im Obergeschoss 2 befinde sich in den betrieblichen Räumen ein Überwachungssystem, welches nach einem Einbruch angeschafft worden sei. Fotos belegen, dass im Obergeschoss 2 im Zeitpunkt der Amtshandlung Wäsche getrocknet worden wäre. Dazu gab Frau Mag. L an, dass hier die Wäsche nur aufgrund der derzeitigen Witterungsverhältnisse (Winter) getrocknet worden wäre. Normalerweise werde die Wäsche im Freien getrocknet. Der Prüfer merkte dazu an, dass mietvertraglich weder die Terrasse im Obergeschoß noch die Terrasse im Garten von der Familie L/L gemietet worden wäre.

Es wurden aktuelle Kontoauszüge vorgelegt, aus denen eindeutig ersichtlich ist, dass die vereinbarte Miete in Höhe von 1.147,69 € an die beschwerdeführende GmbH laufend bezahlt wurde.

Fotos vom Obergeschoß 2 belegen, dass private (Sammlungs)Gegenstände und eine privat nutzbare Einrichtung vorhanden sind.

Der Prüfer fasste schriftlich zusammen, dass die Miete und die Betriebskosten laufend entsprechend dem Zusatz vom 26.11.2013 zum Mietvertrag vom 26.10.2013 i.H.v. € 1.147,69 überwiesen wurden. Die Nutzung des Obergeschosses 2 würde allerdings nach Ansicht des Prüfers abweichend vom Mietvertrag ebenso von den Gesellschaftern der beschwerdeführenden GmbH für private Zwecke erfolgen.

Bereits im Zuge der Außenprüfung bzw. in der Beschwerde wären entgegen den Vereinbarungen im Mietvertrag mehrere mündliche Nebenabsprachen zum Mietvertrag eingestanden worden, wie z.B. Zutrittsregelungen und ein Mitbenutzungsrecht an Garten und ebenerdiger Terrasse. Der Prüfer konnte am 21.01.2019 auch eine private Mitbenützung der Kellerräumlichkeiten feststellen. Fotos belegen diese Ausführungen. Es dürfte daher hinsichtlich der Nutzung des Reihenhauses neben dem bereits im Bericht zugestandenen mündlichen Nebenabsprachen noch weitere mündliche Nebenabsprachen gegeben haben. Bei den im Rahmen des Mietvertrages von der Familie L/L angemieteten Räumlichkeiten fehlte es an privat notwendigem Stauraum (Lagerung, Waschküche), der durch die Mitbenützung der nicht angemieteten Räume ausgeglichen werde. Daher könne davon ausgegangen werden, dass sämtliche nicht betrieblich genutzten Teile aufgrund diverser mündlicher Nebenabsprachen der Privatnutzung durch die Gesellschafter zur Verfügung stünden.

Außerdem habe Herr Ing. L zugestanden, dass die beschwerdeführende GmbH letztes Jahr einen Großkunden gegen Bezahlung einer Umsatzprovision an einen Geschäftspartner abgegeben habe. Auch sei eine neue Eigentumswohnung erworben worden, die zukünftig entweder vermietet oder als Betriebsitz der beschwerdeführenden GmbH genutzt werde. Dies würde bedeuten, dass das in Rede stehende Reihenhaus ins Privatvermögen übernommen werden müsste.

Der Prüfer sieht durch das Ergebnis dieser Amtshandlung seine Feststellungen im Prüfbericht über die künftige Nutzung des erworbenen Reihenhauses sowie die weitere Entwicklung des Unternehmens der Beschwerdeführenden GmbH bestätigt.

Die steuerliche Vertretung nahm zu diesen Feststellungen wie folgt Stellung:

"Die beschwerdeführende GmbH nutzt das Gebäude weiterhin ausschließlich betrieblich. Zum einen als Geschäftssitz, von dem aus sie ihre Betriebstätigkeit ausübt und zum anderen als Bestandobjekt, dass zu fremdüblichen Konditionen an ihre Gesellschafter vermietet wird, sohin zur zinsbringenden Veranlagung des Betriebsvermögens im betrieblichen und wirtschaftlichen Interesse der GmbH. Daher sind die von ihr geltend gemachten Vorsteuern zur Gänze anzuerkennen und mindern daher die Umsatzsteuerpflicht im vollen Umfang.

Das gesamte Reihenhaus ist Betriebsvermögen und als solches anzuerkennen, somit dient das gesamte Reihenhaus „betrieblichen Zwecken“ und der unternehmerischen Tätigkeit der GmbH. Die teilweise Vermietung des Reihenhauses an ihre Gesellschafter (zu „fremdüblichen“ Konditionen) entspricht diesem betrieblichen Zweck und liegt im überwiegenden Interesse der GmbH, weil infolge der steuerlichen Anforderungen an die „fremdübliche“ Mietzinshöhe eine Rendite erwirtschaftet werden kann, die weiterhin beträchtlich über der auf den Finanzmärkten aktuell sonst erzielbaren Rendite (insb. Zinsen für Spareinlagen) liegt!

Infolge der kurzfristigen Kündigungsmöglichkeit des Mietvertrages stellt die gänzliche „Eigennutzung“ des Reihenhauses durch die Bf. freilich eine weiterhin gegebene Nutzungsoption für die GmbH dar.

Trotz der Feststellungen des Finanzamts steht auch das zweite Obergeschoß (inkl. Terrasse) im Betriebsvermögen der GmbH, was jedenfalls auch den Betriebszweck der Erhaltung und Sicherung des Betriebsvermögens erfüllt. Überdies ist der Raum als Besprechungszimmer entsprechend eingerichtet und wird bei Bedarf auch so genutzt.

Für die Bestimmung eines „fremdüblichen“ Mietzinses muss ein gewisser Beurteilungsspielraum zugebilligt werden. Schon der ursprünglich vereinbarte Nettomietzins von €5,-/m²/Monat entsprach einer Nettorendite von mehr als 2%, sohin bereits mehr als die GmbH mit einer selbst langfristig gebundenen Spareinlage hätte je erwirtschaften können. Infolge Bemängelung durch die Betriebsprüfung wurde der Nettomietzins nach weiterer

Umfrage bei Experten auf mehr als €10,- /m²/Monat (ab Nutzungsbeginn!) angehoben, was nunmehr einer Nettorendite hinsichtlich der vermieteten Flächen von mehr als 4% entspricht, auf den Geldmärkten ist derzeit eine solche Verzinsung bei weitem nicht erzielbar. Es ist offensichtlich, dass damit den Gesellschaftern zu keinem Zeitpunkt ein fremdunüblicher Vorteil zugewendet wurde.

Somit ist der mit der Familie L/L vereinbarte und von dieser seit Mietbeginn Jänner 2014 bezahlte Mietzins jedenfalls „fremdüblich“. Daher ist (auch) bezüglich der vermieteten Teilflächen des Reihenhauses eine wirtschaftliche/unternehmerische Tätigkeit der GmbH und somit der Vorsteuerabzug anzuerkennen.

Die Familie L/L erklärte sich bereit, die mietvertragsgegenständlichen Teile des Reihenhauses auch zum von der GmbH (infolge ursprünglichen Irrtums) erhöhten Mietzins zu übernehmen. Eine Vereinbarung zum Nachteil der GmbH, die auch nur den Anschein von Zweifeln an ihrer wirtschaftlichen/unternehmerischen Tätigkeit bezüglich des gesamten Reihenhauses zu erwecken vermag, liegt nicht im Geringsten vor! Der Mietvertrag ist nicht fremdunüblich ausgestaltet und enthält auch keine unklaren Bestimmungen; die gegenteilige Behauptung des Finanzamts ist unbegründet und nicht nachvollziehbar.

Wie schon in der Bescheidbeschwerde erwähnt sind entsprechende Zutrittsregelungen sehr wohl vereinbart, sie stellen implizite Geschäftsgrundlage der gewählten Raumaufteilung dar und bedurften schon deshalb keiner ausdrücklichen Erwähnung. Sowohl die GmbH als auch die Familie L/L bestätigten jedoch bereits in der Bescheidbeschwerde im Wege ihres gemeinsamen Rechtsvertreters schriftlich, dass entsprechende Zutrittsregelungen zugestanden und vereinbart sind.

Unabhängig davon ist angesichts des weit über der sonst derzeit erzielbaren Rendite liegenden Mietzinses von mehr als 4% (selbst bezogen auf das gesamte Reihenhaus mehr als 2%, welche Verzinsung ebenfalls sonst derzeit nicht erzielbar wäre!) die unternehmerische Tätigkeit der GmbH und die unternehmerische Zweckbestimmung des gesamten Reihenhauses und somit der Vorsteuerabzug anzuerkennen.

Ein allenfalls fehlender Interessengegensatz und die Personenidentität von Gesellschaftern und Mietern, wie das Finanzamt zu erkennen meint, schließt nicht aus, dass die beschwerdeführende GmbH mit diesen in fremdübliche Geschäftsbeziehungen tritt, die von der Abgabenbehörde insoweit auch anzuerkennen sind.

Hinsichtlich der ebenerdigen Terrasse und des Gartens liegt daher ebenso Betriebsvermögen vor und steht der unternehmerische Zweck im Vordergrund. Der mit der Familie L/L vereinbarte Mietzins umfasst ein (bereits in der Bescheidbeschwerde schriftlich von der beschwerdeführende GmbH und der Familie L/L bestätigtes) Mitbenützungsrecht an Garten

und ebenerdiger Terrasse, denen neben der Nutzfläche kein selbständig nutzbarer Wert beigemessen werden kann.

Die Behauptung des Finanzamts, hinsichtlich dieser Flächen sei eine betriebliche Nutzung „undenkbar“ ist schlichtweg falsch: Auch für eine GmbH ist der Besitz von Garten- und Terrassenflächen im Betriebsvermögen selbstverständlich gestattet. Von einer betriebswirtschaftlich völlig irrationalen und unwirtschaftlichen Luxusausstattung kann angesichts des vorliegenden Objekts nicht im Geringsten die Rede sein. Offenbar vermeint das Finanzamt, die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit von Investitionen der GmbH in Frage stellen zu können. Einem derartigen Ansinnen steht jedoch bereits die Vereinbarung des „fremdüblichen“ Mietzinses entgegen! Es ist auch nicht einzusehen, wieso sich die Abgabenbehörde anmaßt, die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit von – renditeträchtig angelegten – Investitionen zu hinterfragen, zumal sie nicht zuletzt auch im Interesse des Werterhalts und der Veranlagung des Betriebsvermögens sich als sinnvoll erwiesen haben.

Die steuerrechtliche Beurteilung des Finanzamts ist eindeutig gesetzwidrig vor dem Hintergrund des in „fremdüblicher“ Höhe vereinbarten Mietzinses für die von der Familie L/L genutzten Teile des Reihenhauses, „fremdüblich“ aber selbst auch in Bezug auf das gesamte Objekt. Es gibt nur betrieblich genutzte Teile des Objekts, zum Teil eigengenutzte Bereiche für die Geschäftstätigkeit im Bereich Kunststofftechnik und Werkzeugbau (Handel) und zum übrigen Teil Bereiche, die fremdüblich an die Gesellschafter vermietet wurden, wobei die Höhe des vereinbarten Mietzinses die gelegentliche Mitbenutzung anderer Teile aus umsatzsteuerlicher Sicht rechtfertigt, überdies liegt eine sinnvolle, weit über die derzeitigen Marktverhältnisse zinsbringende Veranlagung von Betriebsvermögen vor.

Eine Fremdvermietung wäre jedenfalls nachteilig für die beschwerdeführende GmbH weil diese nur bei ihren Gesellschaftern darauf vertrauen kann, dass die Nutzung auch unter Berücksichtigung des Werterhalts des Objekts, sohin schonend erfolgt.

Es wurde beantragt, der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben und die Umsatzsteuer für 2013 unter Außerachtlassung der in diesem Verfahren strittigen Vorsteuerkürzungen des Finanzamts festzusetzen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Feststellungen/Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis der Aktenlage, des Ergebnisses der durchgeführten Erhebung vom 21.01.2019 und der dazu ergangenen Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden GmbH nachfolgenden Sachverhalt als erwiesen fest:

Die beschwerdeführende GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 28.06.2010 von Ing. L W (75% Gesellschafter) und seiner Lebensgefährtin Mag. L P (25% Gesellschafter-Geschäftsführer) gegründet.

Mit Kaufvertrag vom 13.05.2013 erwarb sie ein Reihenhaus mit einer Gesamtfläche im Ausmaß von 294,36 m² und einen Kfz Abstellplatz.

Gegenstand des Unternehmens ist der Warengroßhandel; die beschwerdeführende GmbH übernimmt Fertigungsaufträge für Werkzeuge und Gussformen und gibt diese Aufträge an osteuropäische Werkzeugunternehmen weiter. Ihr Standort wurde am 31.12.2013 von adresse, nach adresse1, 1230 Wien verlegt, sodass die Anschrift des neu erworbenen Reihenhauses seit dem 03.01.2014 ihre Unternehmensanschrift ist.

Der Kaufpreis für das Reihenhaus betrug 355.329,82 € und 71.065,96 USt, für den Kfz Abstellplatz 12.900,18 € und 2.580,04 € USt; die Kosten für Rechtsanwälte und Notare im Zusammenhang mit dem Erwerb der Immobilie enthielten Umsatzsteuerbeträge in Höhe von 710,76 €.

Die beschwerdeführende GmbH machte in der Umsatzsteuererklärung 2013 aus der Anschaffung des Reihenhauses insgesamt Vorsteuern in Höhe von 74.356,76 € geltend (71.065,96 € + 2.580,04 € +710,76 €).

Mit Mietvertrag vom 26.10.2013 beginnend mit dem 01.11.2013 wurden Teile des Reihenhauses (zunächst 67,37 m²) an die beiden Gesellschafter der beschwerdeführenden GmbH zu Wohnzwecken überlassen.

Vorerst wurde ein Mietzins inklusive Heiz- und Warmwasserkosten in Höhe von 336,36 € netto und zusätzlich Betriebskosten iHv € 271,82 netto, also insgesamt € 669,00 brutto vereinbart.

Der Mietvertrag enthält keine Beschreibung, wie sich die vermietete Wohnnutzfläche zusammensetzte, sondern lediglich einen Verweis auf eine Beilage, mit welcher der Plan des Reihenhauses Nr. 8 gemeint war und die vermieteten Räumlichkeiten mit "V" gekennzeichnet wurden. Der Punkt 4 des Mietvertrages regelt, dass anteilige Heiz- und Warmwasserkosten Teil des Mietzinses sind; Im Punkt 13 wird das Betreten des Mietgegenstandes durch den Vermieter nach Vertragsbeendigung, um die Einhaltung der Vertragspflichten des Mieters zu überwachen oder bei Gefahr in Verzug festgelegt.

Es wurde festgehalten, dass mündliche Nebenabreden zum Mietvertrag nicht bestehen, und dass jede Änderung oder Ergänzung des Vertrages schriftlich zu erfolgen hat. Der Mietvertrag wurde seitens des Vermieters von der Geschäftsführerin Frau Mag. L und seitens der Mieter von Ing. W L (Gesellschafter) und von Mag. L (Gesellschafter-Geschäftsführerin) unterzeichnet.

In der Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag vom 26.11.2013 wurde die vermietete Nutzfläche auf 77,84 m² und das monatliche Mietentgelt auf brutto € 848,69 und Betriebskosten in Höhe von € 299,00, also insgesamt € 1.147,69 erhöht. Weiters wird festgehalten, dass es sich dabei um eine notwendige steuerrechtliche Maßnahme handle, die keinen zivilrechtlichen Hintergrund habe. In der Zusatzvereinbarung fehlt jeglicher Hinweis darauf, welche überlassene Nutzfläche von der Erhöhung betroffen ist. Die Erhöhung des Mietzinses um mehr als das Doppelte sowie die Erhöhung des Betriebskostenpauschales sind nicht genauer erläutert worden.

Unterzeichnet wurde die Zusatzvereinbarung durch die Mieter, Mag. L und Ing. W L, seitens des Vermieters fehlt die Unterschrift.

Es wurden laut Mietvertrag 67,37 m² Nutzfläche des Reihenhauses und nach einer Wohnungsplanskizze nur Teile des Gebäudes vermietet, nämlich das Erdgeschoß und teilweise das Obergeschoß 1; eine genaue Beschreibung der vermieteten Fläche fehlte, es wurden keine schriftlichen Regelungen darüber getroffen, wie, wann und in welcher Weise der Garten und die an die gemieteten Wohnräume angrenzende Terrasse genutzt werden dürfen, und wer den Garten in Stand hält; es wurden keine schriftlichen Vereinbarungen über die gemeinsame Nutzung und Reinigung der Gebäudeteile getroffen.

Das Büro und das Obergeschoß 2 können nur über die vermieteten Gebäudeteile betreten werden. Es fehlen schriftliche Vereinbarungen, in welchem Verhältnis die Strom-, Wasser- oder Fernheizkosten aufgeteilt werden. Eigene Verbrauchszähler für die vermieteten Teile bestehen nicht.

Das Bundesfinanzgericht geht bei der Beurteilung der Nutzung des Reihenhauses grundsätzlich von den im Zuge der Außenprüfung getroffenen Prüfungsfeststellungen (Seite 7 des Prüfungsberichtes) aus. Danach wird die Immobilie im Obergeschoß 1 mit einer Nutzfläche im Ausmaß von 20,58 m² sowie der 50%igen Nutzung des Ganges und des WC im Ausmaß von 3,50 m², im Keller 1 mit einer Nutzfläche von 36,54 m² sowie im Keller 2 mit einer Nutzfläche von 2,51 m² betrieblich von der beschwerdeführenden GmbH genutzt. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte ist eine 50%ige betriebliche Nutzung des Ganges und des WC als glaubhaft zu beurteilen, sodass diese im genannten Ausmaß und im angegebenen Verhältnis mit einzubeziehen waren.

Insgesamt umfasst dieser für eigene unternehmerische Zwecke genutzte Teil daher 63,13 m². Der angeschaffte Kfz- Abstellplatz wird unbestrittenermaßen unternehmerisch genutzt, sodass der Vorsteuerabzug aus seiner Anschaffung in Höhe von 2.580,04 € bereits von der belangten Behörde anerkannt worden war.

Bezüglich der restlichen Nutzfläche des Reihenhauses kommt das Bundesfinanzgericht letztlich auf Basis der am 21.01.2019 durchgeführten Erhebungen zum Ergebnis, dass die

Familie L/L die Räumlichkeiten im Erdgeschoß (45,79 m²), im Obergeschoß 1 (26,03 m²) und im Obergeschoß 2 einschließlich der Dachterrasse (50,94 m²) privat verwendet. Dies deshalb, da die im Zuge der o.g. Erhebung erstellten Fotos vom Obergeschoß 2 eindeutig belegen, dass private Sammlungsgegenstände und eine privat nutzbare Einrichtung vorhanden sind und die Gesellschafterin zudem angab, dass die meisten Besprechungen im Erdgeschoss bzw. im Wohnzimmer abgehalten werden, sodass insgesamt gesehen eine überwiegende betriebliche Nutzung des Obergeschosses 2 weder glaubhaft gemacht noch bewiesen wurde.

Zu diesem Ergebnis führt ebenso der während der erwähnten Besichtigung am 21.01.2019 hervorgekommene Umstand, dass das Obergeschoss 2 witterungsbedingt für das Trocknen der Wäsche genutzt wird, sodass eine Nutzung des Reihenhauses in der von der beschwerdeführenden GmbH ursprünglich dargelegten Weise verneint werden musste. Vielmehr liegt der Grund für die konkret erwiesene nicht eindeutig trennbare Nutzung des Reihenhauses letztlich im fehlenden Interessensgegensatz zwischen der beschwerdeführenden GmbH und ihren Gesellschaftern. Dies kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass im verfahrensgegenständlichen Mietvertrag weder die von den Gesellschaftern privat genutzten Räumlichkeiten noch die Verwendung der anderen Nutzflächen des Reihenhauses und die damit verbundenen Rechte und Pflichten schriftlich festgelegt wurden.

Desgleichen führt der Hinweis, die Wäsche werde im Sommer auf der Dachterrasse bzw. auf der Terrasse im Garten getrocknet, gemeinsam mit den oben dargelegten Ausführungen, sowie wegen fehlender Anhaltspunkte einer überwiegenden betrieblichen Nutzung des Gartens und der Terrassen dazu, dass auch diese Teile des Grundstückes von den Gesellschaftern für private Zwecke verwendet werden. Im Ergebnis werden von der Gesamtfläche des Reihenhauses im Ausmaß von 294,36 m², wie oben dargelegt, 63,13 m² unternehmerisch (das sind 21,45%) genutzt und 78,55% von den Gesellschaftern privat genutzt.

Dieser in Bezug auf die Aufteilung der Nutzfläche des genannten Reihenhauses als erwiesen angenommene Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Zuge der Außenprüfung sowie der nachträglich erfolgten Besichtigung des Liegenschaftsobjektes.

Gegenteiliges ist der Stellungnahme der beschwerdeführenden GmbH vom 26.02.2019 und ihrer Beschwerde nicht zu entnehmen, da darin lediglich betont wurde, dass das gesamte Reihenhaus Betriebsvermögen sei, und dieses vor dem Hintergrund der angenommenen fremdüblichen Vermietung an die Gesellschafter, betrieblichen Zwecken und demnach der unternehmerischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin diene.

Nunmehr stellt sich die Frage, ob die näheren Umstände der "Vermietung" an die Familie L/L angesichts der gegebenen Nahebeziehung zur beschwerdeführenden GmbH fremdüblich sind oder nicht.

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass das Gebäude ausschließlich unternehmerisch genutzt werde, insbesondere deshalb, da die beschwerdeführende GmbH Teile des Reihenhauses zu fremdüblichen Konditionen an ihre Gesellschafter vermiete. Es stünde ihr demnach der aus dem Ankauf entstandene gesamte Vorsteuerabzug zu. Die fremdüblich vereinbarte Mietzinshöhe ließe eine Rendite erwirtschaften, die beträchtlich über der auf Finanzmärkten aktuell sonst erzielbaren Rendite (Zinsen für Spareinlagen) liege.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebietet es, Vereinbarungen zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH aufgrund des zwischen ihnen bestehenden Naheverhältnisses, an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 11.02.2016, 2012/13/0061, VwGH 18.10.2017, 2016/13/0050).

Unstrittig ist, dass ursprünglich die Miete vertraglich zwischen der beschwerdeführenden GmbH und den Gesellschaftern in Höhe von 5,00 €/m² vereinbart und über eine Zusatzvereinbarung auf 10,00 €/m² erhöht wurde, wobei nach dem Erhebungsergebnis des Prüfers die Gesellschafter die höhere Miete (1.147,69 €) tatsächlich monatlich entrichten.

Trotzdem kommt das Bundesfinanzgericht auf Grund nachfolgender Feststellungen zum Ergebnis, dass die vertraglich vereinbarte "Vermietung" nicht marktkonform und daher nicht fremdüblich, sondern als Gebrauchsüberlassung zu beurteilen ist.

Der vorliegende Mietvertrag enthält unklare Bestimmungen. Als Mietgegenstand ist "die Wohnung Nr. 15" im genannten Hause bezeichnet und die Nutzfläche des Mietgegenstandes allgemein ausgewiesen ohne die Räumlichkeiten zu benennen. Die vermieteten Räume sind unter Hinweis auf eine als Beilage ausgewiesene Wohnungsplanskizze feststellbar, in der diese lediglich mit "V" gekennzeichnet wurden. Der ein Monat später schriftlich verfasste Zusatzvertrag zum Mietvertrag wurde zum einen nicht von allen Vertragsparteien unterzeichnet, zum anderen wurde festgehalten, dass nachträglich aus steuerlichen Zwecken der Mietzins erhöht und das Ausmaß der vermieteten Räumlichkeiten erweitert wurde, ohne diese genau zu bezeichnen.

Selbst wenn die Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag als fremdüblich zu beurteilen wäre, darf im Beschwerdefall nicht unberücksichtigt bleiben, dass ein fremder Dritter Räumlichkeiten in einem Reihenhaus unter den dargestellten Bedingungen keineswegs mieten würde.

Dabei ist entscheidungsrelevant, dass die beschwerdeführende GmbH ihr Büro im Obergeschoss (im 1. Stock) nicht über einen vom vermieteten Teil des Hauses separat benutzbaren Eingang, sondern allein über den vermieteten Teil im Erdgeschoss betreten

kann. Diese Feststellung wird von der steuerlichen Vertretung im gesamten Verfahren nicht bestritten. Die Fremdunüblichkeit der gegenständlichen Vermietung wird überdies dadurch bekräftigt, dass Zutrittsregelungen nicht schriftlich vereinbart wurden, Verbrauchszähler für die vermieteten Teile und Regelungen über die Benutzung und Pflege des Gartens sowie der an die gemieteten Wohnräume angrenzenden Terrasse fehlen, was von der Außenprüfung ebenso zutreffend durch den fehlenden Interessensgegensatz und der bestehenden Personenidentität zwischen dem Vermieter und den Mietern begründet wurde.

In der Beschwerde wird auf entsprechende mündliche Zutrittsregelungen verwiesen; desgleichen hielt der Prüfer im Zuge der Erhebung am 21.01.2019 fest, dass es zum Mietvertrag mündliche Nebenabsprachen gibt, die den Gesellschaftern der beschwerdeführenden GmbH Mitbenutzungsrechte am Garten, der ebenerdigen Terrasse und eine private Mitbenützung der Kellerräumlichkeiten ermöglichen.

Aus dieser Sicht sind die mietvertraglichen Vereinbarungen unklar, unvollständig und in der gegebenen Nutzung des Reihenhauses nicht anwendbar, wenn beispielsweise der Punkt 4 des Mietvertrages unter anderem ganz allgemein anteilige Heiz- und Warmwasserkosten als Teil des Mietzinses ausweist, und im Punkt 13 das Betreten des Mietgegenstandes durch den Vermieter nach Vertragsbeendigung, um die Einhaltung der Vertragspflichten des Mieters zu überwachen oder bei Gefahr in Verzug bestimmt wird.

Vor diesem Hintergrund hätte ein fremder Dritter der in Rede stehenden Vermietung samt dem in der Zusatzvereinbarung festgelegten erhöhten Mietzins und den mündlichen Nebenabsprachen mit Sicherheit nicht zugestimmt. In diesem Zusammenhang muss auch die tatsächlich von den Gesellschaftern monatlich bezahlte Miete in Höhe von 1.147,69 € angesichts der gegebenen Art und Weise der Nutzung der Immobilie als fremdunüblich hoch beurteilt werden.

Fremde Dritte würden die festgestellte fehlende Trennung der betrieblichen Nutzung des Reihenhauses durch die beschwerdeführende GmbH von der privaten Nutzung der Gesellschafter nicht akzeptieren. Feststellungen, wonach bei schlechten Witterungsverhältnissen die Wäsche in den als betrieblich angegebenen Räumlichkeiten und im Garten getrocknet wird und Besprechungen mit der beschwerdeführenden GmbH entgegen der vorgegebenen Aufteilung auch immer wieder im von den Gesellschaftern vermieteten Erdgeschoß stattfinden, zeigen deutlich den fehlenden Interessensgegensatz auf.

Die Beschwerdeausführungen, dass eine Fremdvermietung nachteilig sei, weil die beschwerdeführende GmbH nur bei ihren Gesellschaftern darauf vertrauen könne, dass die Nutzung auch unter Berücksichtigung des Werterhalts des Objekts schonend erfolgen würde, legen klar eine fremdunübliche Vorgehensweise dar. Demnach kann die vorliegende Nutzung des Reihenhauses keinen Leistungsaustausch zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern

begründen, da eine Überlassung von Räumlichkeiten in dieser Art unter Fremden gar nicht denkbar ist.

2. Rechtliche Beurteilung

Gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Zur Frage der Einnahmenerzielung vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsansicht, dass es an der Einnahmenerzielungsabsicht fehlt, wo Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül, ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. Das ist beispielsweise der Fall, wenn das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens und dgl. bestimmt ist (vgl. VwGH 29.11.2013, 2013/17/0242, Ruppe/Achatz, UStG ⁵, § 2 Tz 58). In diesem Fall führen auch allfällige Einnahmen (speziell Kostenersatz), die mit dieser Tätigkeit verbunden sind, nicht zur Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit.

Nach der EuGH-Rechtsprechung ist objektiver Anhaltspunkt ein marktkonformes Streben nach Einnahmen, das die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art 9 Abs. 1 iVm Art 167 MwStSyst-RL stützen kann (EuGH 26.9.1996, *Enkler C-230/94*).

Der EuGH vertritt aber auch die Ansicht, dass der Fremdvergleich und die Art der Bewirtschaftung objektive Anhaltspunkte für die Beurteilung der Frage sind, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd MwStSyst-RL entfaltet wird. Auf die Verbundenheit von Personen kommt es dabei nicht an. Ein Fremdvergleich sollte also ungeachtet der Frage durchgeführt werden, ob Bestandgeber und Bestandnehmer einander in familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder rein tatsächlicher Hinsicht „nahe“ stehen (EuGH 26.9.1996, *Enkler, C-230/94*). Im genannten Urteil gab der Gerichtshof grundsätzliche Aussagen für den Fremdvergleich an, die bei der Prüfung der Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd MwStSyst-RL vorliegt, beachtet werden sollten. Anhand eines Vergleichs mit Umständen, unter denen eine entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, kann geprüft werden, ob der betreffende Steuerpflichtige mit der Gebrauchsüberlassung eines körperlichen Gegenstandes gegen Entgelt auf eine nachhaltige Einnahmenerzielung abstellt. Eine Person, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben will, wird sich bemühen, dies im Zuge der Geschäftsaufnahme, -durchführung und -aufgabe so profitabel wie möglich zu tun. Die Frage, ob eine Tätigkeit unternehmerisch ist oder nicht, ist durch Abwägung der Gesamtumstände des konkreten Falles zu beantworten. Dabei wird auch die Vereinbarung eines bloßen Anerkennungs- oder Gefälligkeitspreises ein Indiz dafür sein, dass die

betreffende Person keine marktkonforme Tätigkeit ausüben und keine Einnahmen nachhaltig erzielen möchte (vgl. Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG ², Rz 95).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in Bezug auf die Anerkennung von Gebäudeüberlassungen als umsatzsteuerbare Vermietungstätigkeit ebenso auf das Vorliegen einer marktkonformen Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hingewiesen. (VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255, VwGH 10.02.2016, 2013/15/0087). Dazu gehört auch, **aber nicht nur**, die Angemessenheit des Mietzinses.

Daraus leitet sich für den Beschwerdefall ab, dass nach dem oben dargestellten und im Ergebnis als fremdunüblich beurteilten Gesamtbild der Verhältnisse selbst bei Vorliegen eines angemessenen Mietzinses eine unternehmerische Tätigkeit der beschwerdeführenden GmbH zu verneinen war (vgl. auch Mayr in SWK 17/2016, 797).

Zusammenfassend ist auf Feststellungen betreffend die Fremdunüblichkeit des zwischen der beschwerdeführenden GmbH und ihren Gesellschaftern abgeschlossenen Mietvertrages zu verweisen, und überdies die Tatsache der mangelnden Abgrenzung der privaten von der betrieblichen Nutzung des Reihenhauses hervorzuheben, die ein Gesamtbild der Verhältnisse entstehen ließ, das die Annahme einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit, einer Gebrauchsüberlassung begründet.

Der Umstand, dass die Gesellschafter die fremdunüblich hohe Miete laut Zusatzvereinbarung bezahlen, liegt im Gesellschaftsverhältnis begründet und führt dazu, dass die Gesellschaft besser und die Gesellschafter schlechter gestellt werden. Dieser Vorgang muss angesichts der insgesamt dargestellten fremdunüblichen Überlassung von Räumlichkeiten an die Gesellschafter als Einlage beurteilt werden, die umsatzsteuerrechtlich für sich allein keinen marktkonformen Leistungsaustausch begründet (vgl. VwGH 16.09.2003, 99/14/0324).

Wie der Rn 29 des EuGH-Urteils vom 26. 9. 1996, C 230/94, *Enkler*, auf das der VwGH im Erkenntnis vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255, Bezug genommen hat, zu entnehmen ist, kann allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Die Beurteilung hat vielmehr unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten zu erfolgen, die für einen Einzelfall charakteristisch sind.

Die beschwerdeführende GmbH stützt ihre Ansicht, dass die in Rede stehende Vermietung zu fremdüblichen Bedingungen erfolgte darauf, dass eine fremdübliche Miete bezahlt werde und dadurch eine Rendite erwirtschaftet werden könne, die weiterhin beträchtlich über der auf den Finanzmärkten aktuell sonst erzielbaren Rendite liege.

Ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen ein einer privaten Nutzung zugänglicher Gegenstand tatsächlich genutzt wird, und jenen Umständen, unter denen die entsprechende

wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, ist eine Methode zur Abgrenzung der unternehmerischen Tätigkeit (vgl. EuGH-Urteils vom 26. 9. 1996, C 230/94, *Enkler*).

Die von den Gesellschaftern an die beschwerdeführende GmbH tatsächlich bezahlte Miete ist jedoch in Anbetracht der bereits festgestellten fremdunüblichen Gebrauchsüberlassung von Teilen des Reihenhauses nicht realisierbar. Daher wird die beschwerdeführende GmbH in dem Ausmaß der Gebrauchsüberlassung (78,55 %) umsatzsteuerrechtlich nicht unternehmerisch tätig, da die Leistungsbeziehungen zwischen ihr und den Gesellschaftern die für Verträge zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Anerkennungsvoraussetzungen nicht erfüllen.

Den Beschwerdeausführungen, die darauf abstellen, dass eine Rendite erwirtschaftet werden könne, die weiterhin beträchtlich über der auf den Finanzmärkten aktuell sonst erzielbaren Rendite liege, ist zum einen zu entgegnen, dass eine Gebrauchsüberlassung, wie im vorliegenden Fall, keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt. Zum anderen ist nach Verwaltungsgerichtshof auf die Renditeerwartung eines "marktüblich agierenden Immobilieninvestors" abzustellen. Ein solcher würde einer Vermietung, wie in der im Beschwerdefall dargelegten Art, keinesfalls zustimmen, da die nach Fremdvergleichsgrundsätzen möglichen Einnahmen, bloß symbolisches Entgelt sein können, das nicht als umsatzsteuerrechtlich relevante Gegenleistung anzusehen ist. Dadurch wird eindeutig nicht die Renditeerwartung erreicht, die am Markt bei fremdüblicher Vermietung erzielbar wäre, sodass auch aus dieser Sicht der Einwand der steuerlichen Vertretung ohne Erfolg bleibt.

Gemäß § 12 Abs.1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Der Absatz 2 der Bestimmung legt fest:

1a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

(3) Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:

1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,

2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt;

3. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die der Unternehmer im Ausland ausführt und die – wären sie steuerbar – steuerfrei sein würden;

4. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht.

Bei gemischt genutzten Grundstücken wird der Vorsteuerabzug aufgrund Artikel 168a MwStSystRL wie folgt eingeschränkt:

"1. Soweit ein dem Unternehmen zugeordnetes Grundstück vom Steuerpflichtigen sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für seinen privaten Bedarf oder den seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, darf bei Ausgaben im Zusammenhang mit diesem Grundstück höchstens der Teil der Mehrwertsteuer nach den Grundsätzen der Artikel 167, 168, 169 und 173 abgezogen werden, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt. Ändert sich der Verwendungsanteil eines Grundstücks nach Unterabsatz 1, so werden diese Änderungen abweichend von Artikel 26 nach den in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Vorschriften zur Anwendung der in den Artikeln 184 bis 192 festgelegten Grundsätze berücksichtigt.

2. Die Mitgliedstaaten können Absatz 1 auch auf die Mehrwertsteuer auf Ausgaben im Zusammenhang mit von ihnen definierten sonstigen Gegenständen anwenden, die dem Unternehmen zugeordnet sind."

Ab 2011 bestimmt Art 168a MwStSystRL (idF RL 2009/162/EG), dass der Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden nur insoweit zusteht, als es unternehmerischen Zwecken dient.

Wenn Körperschaften wie GmbHs oder Stiftungen Grundstücke, Gebäude, Wohnungen usw anschaffen oder herstellen und ihren Beteiligten bzw. Begünstigten zur Nutzung überlassen, stellt sich die Frage, wem das Objekt zuzurechnen ist. Bei der Körperschaft geht es ertragsteuerlich um die Abgrenzung von (idR) gewillkürtem Betriebsvermögen zu außerbetrieblichem Vermögen. Daraus abgeleitet geht es bei der Umsatzsteuer um die Entscheidung, ob das Objekt dem Unternehmen zuzurechnen ist oder nicht. (Kollmann/Schuchter in Melhardt Tumpel UStG ², § 12 Rz 246).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei (nicht fremdüblich) den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zu unterscheiden, zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, sodass sie als "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" von vornherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen (vgl. VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083).

Die Anschaffung des verfahrensgegenständlichen Reihenhauses durch die Beschwerdeführerin diene unstrittig im festgestellten Ausmaß von 21,45 % unternehmerischen Zwecken. Der Erwerb erfolgte demnach nicht von vornherein nur aus gesellschaftsrechtlichen Gründen und zu unternehmensfremden Zwecken.

Da das Reihenhaus seiner Erscheinung nach auch nicht speziell auf die Wohnbedürfnisse der Gesellschafter der beschwerdeführenden GmbH abgestellt ist und nicht allein für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist, muss davon ausgegangen werden, dass es in seiner Gesamtheit jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung an fremde Dritte) eingesetzt werden kann, und demnach nicht außerbetriebliches Vermögen darstellt.

Auszuschließen ist demzufolge aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“, für die die Eingangsleistungen bereits nach der allgemeinen Regel des § 12 Abs 1 Z 1 iVm § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten und somit kein Vorsteuerabzug zustünde.

Umsatzsteuerrechtlich führt die nicht unternehmerische Überlassung des Reihenhauses an den Gesellschafter bzw. die Gesellschafter- Geschäftsführerin der beschwerdeführenden GmbH im festgestelltem Ausmaß von 78,55 % vor dem Hintergrund des Art 168a MwStSystRL und des § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 sowie der oben

zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des EuGH dazu, dass nur jene Vorsteuerbeträge abzugsfähig sind, die im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der beschwerdeführenden GmbH stehen:

Vorsteuer Reihenhause	71.065,96 €
davon betrieblich 21,45%	15.243,64 €
sonstige Vorsteuer iZh mit Ankauf d. Reihh.	710,76 €
davon betrieblich 21,45%	152,46 €
Vorsteuer Kfz Abstellplatz	2.580,04 €
 Insgesamt abzugsfähige Vorsteuer	 17.976,14 €
Nicht abzugsfähige Vorsteuer	56.380,62 €

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid war daher dahingehend zu ändern, dass ein Gesamtbetrag an Vorsteuern ohne Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb im Ausmaß von 34.569,71 € anzuerkennen waren. Dieses Ergebnis errechnet sich aus der Addition des gegenüber dem angefochtenen Bescheid der belangten Behörde zuerkannten Mehrbetrages an Vorsteuern in Höhe von 855,93 € (17.976,14 € minus 17.120,21) und der Vorsteuern laut angefochtenem Bescheid in Höhe von 33.713,78 €.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 war daher in Höhe von 184.717,69 € (vgl. angefochtener Bescheid: 235.196,93 € minus 34.569,71 € minus 15.909,27 € minus 0,26 € VSt/ig Erwerb) festzusetzen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit der vorliegenden Entscheidung weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der in den Erkenntnissen des

Verwaltungsgerichtshofes vom 07.07.2011, 2007/15/0255, vom 10.02.2016, 2013/15/0087, vom 23.02.2010, 2007/15/0003 und vom 29.11.2013, 2013/17/0242, zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb die Revision als nicht zulässig zu beurteilen war.

Wien, am 2. Mai 2019